

Audience publique du 10 septembre 2008

Recours formé par
les époux ... et ..., ...contre une décision du directeur de l'administration des
Contributions directes
et trois bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition Luxembourg 2
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 23929 du rôle et déposée le 9 janvier 2008 au greffe du tribunal administratif par Maître Zineb Benkirane, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ...et de son épouse, Madame ..., ..., demeurant ensemble à ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 décembre 2007 (n° C 13469 du rôle) ayant rejeté comme non fondées leurs réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (taxations d'office) pour les années 2002 et 2003, émis en date du 21 juin 2006, et pour l'année 2004, émis en date du 6 septembre 2006, par le bureau d'imposition Luxembourg 2 et, en ordre subsidiaire, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des prédicts bulletins d'impôt ;

Vu l'ordonnance du président du tribunal administratif du 24 janvier 2008 par laquelle une requête tendant à voir ordonner un sursis à exécution de la décision précitée du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 décembre 2007 a été déclarée fondée en ce qu'elle concerne les années 2003 et 2004, en attendant la solution du litige au fond ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 février 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 17 mars 2008 par Maître Zineb Benkirane pour compte des demandeurs ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 2 avril 2008 ;

Vu le mémoire complémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 30 avril 2008 par Maître Zineb Benkirane pour compte des demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décision et bulletins critiqués ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Zineb Benkirane et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

A défaut de déclarations d'impôt déposées par les époux ... et ..., le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit à leur égard en date du 21 juin 2006 les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2002 et 2003, et en date du 6 septembre 2006, le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004, lesquels, sur base d'une taxation d'office des revenus, fixèrent pour l'année 2002 un revenu imposable ajusté de 130.653,59 €, pour l'année 2003 un revenu imposable ajusté de 183.115,18 € et pour l'année 2004 un revenu imposable ajusté de 254.487,53 €.

Par lettre du 19 septembre 2006, les époux ...-..., introduisirent une réclamation auprès du bureau d'imposition Luxembourg 2 contre les trois bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002 à 2004, ensemble avec les déclarations de l'impôt sur le revenu des années 2002 à 2004.

Par décision du 5 décembre 2007 (n° C 13469 du rôle), le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », rejeta la réclamation des époux ...-... comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 15 septembre 2006 par ..., demeurant à ..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002, 2003 et 2004, les deux premiers émis le 21 juin 2006, le dernier émis le 6 septembre 2006;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes mais néanmoins semblables empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée; qu'il n'y a pas lieu de la refuser en la forme;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO) dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elles sont partant recevables;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de l'avoir imposé par voie de taxation;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant n'ayant réservé aucune suite aux mandements à une sommation-astreinte et une décision liquidant l'astreinte, l'invitant à chaque fois à remettre la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année en cause, le bureau d'imposition a dû recourir à la taxation conformément au § 217 AO ;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (jugement tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;

Considérant d'ailleurs que l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé;

que cependant le droit aux voies de recours ne saurait être converti en instance réparatrice des taxations ressenties comme défavorables, alors même que la production de déclarations dans un délai de réclamation de moins de trois mois prouve que leur remise n'avait aucune raison de traîner pendant des années ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. (...) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 9 janvier 2008, inscrite sous le numéro 23929 du rôle, les époux ... et ... ont introduit un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 5 décembre 2007 et, en ordre subsidiaire, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002, 2003 et 2004.

Par requête déposée le 10 janvier 2008, inscrite sous le numéro 23938 du rôle, les époux ...-... ont introduit une demande tendant à voir ordonner le sursis à exécution de la décision directoriale du 5 décembre 2007. Par une ordonnance du président du tribunal administratif du 24 janvier 2008, la requête en sursis à exécution de la décision du directeur du 5 décembre 2007 a été déclarée fondée, en ce qu'elle concerne les années 2003 et 2004, en attendant la solution du litige au fond.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 5 décembre 2007, lequel recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Le recours subsidiaire en annulation est partant irrecevable.

Le recours introduit en ordre subsidiaire contre les trois bulletins de l'impôt sur le revenu des 21 juin et 6 septembre 2006 encourt cependant l'irrecevabilité, étant donné qu'il résulte des dispositions combinées de l'article 8 de la loi précitée du 7 novembre 1996 et du paragraphe 228 AO, qu'en présence d'une décision directoriale ayant vidé une réclamation à

l'encontre d'un bulletin d'impôt, le recours est irrecevable pour autant qu'introduit directement contre ledit bulletin.

A l'appui de leur recours, les demandeurs reprochent au bureau d'imposition d'avoir triplé, voire quadruplé leurs revenus provenant de l'exploitation d'une profession libérale pour l'année 2002 par rapport à l'année 2001, dernière année de référence, pour ensuite leur appliquer une progression annuelle de plus de 50 % pour les années 2002 et 2003. Ils soutiennent ensuite que le directeur, saisi d'une réclamation déclarée recevable, devrait non seulement contrôler d'office la légalité externe de la décision du bureau d'imposition de procéder par la voie de la taxation, mais qu'il aurait également l'obligation, par application du paragraphe 217 AO, « *alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind* », respectivement l'obligation, en vertu du paragraphe 204 AO, « *die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln* » et « *Angaben der Steuerpflichtigen auch zugunsten der Steuerpflichtigen zu prüfen* ». De même, selon les termes du paragraphe 258 AO, le directeur serait tenu, en cas de rejet de la réclamation, d'évaluer la situation de fait et de droit. Ils critiquent ainsi le directeur d'avoir écarté leur réclamation sans procéder à un examen au fond des taxations d'office intervenues et d'avoir refusé d'examiner leurs déclarations fiscales et les pièces justificatives qui auraient été annexées à ladite réclamation, de sorte que la décision devrait être réformée de ce chef.

Ils précisent encore, qu'à travers leurs déclarations d'impôt, la comptabilité et les autres pièces justificatives soumises au directeur, ils auraient apporté la preuve de leurs revenus réels en faisant valoir que la charge d'impôt cumulée pour les trois années 2002, 2003 et 2004 ne devrait pas dépasser la somme totale de 11.000 euros. Or, le refus du directeur de réexaminer leur situation au fond entraînerait à leur égard une surtaxation, ce qui reviendrait à leur imposer une sanction civile, résultant du maintien de l'évaluation arbitraire et surfait de leurs revenus, d'environ 160.000 euros, pour les trois années fiscales en question. D'après les demandeurs, une taxation d'office ne devrait pas constituer une sanction, mais un procédé de détermination des bases d'imposition par une appréciation approximative, laquelle devrait rester vraisemblable. Or, en l'espèce, le bureau d'imposition aurait, en violation du paragraphe 217 AO, multiplié arbitrairement par quatre, six et neuf les revenus réalisés au titre de l'exercice d'une profession libérale de l'année 2001, alors qu'ils auraient, par la production des déclarations fiscales pour les années en question, apporté la preuve du caractère arbitraire et surfait des taxations opérées, tout en précisant que la valeur probante de ces déclarations d'impôt ne pourrait pas être remise en cause, alors que dans le cadre de la procédure d'imposition des exercices 2005 et 2006, la comptabilité afférente aurait fait l'objet d'un contrôle, sans que ce contrôle n'ait suscité de rectifications importantes par rapport aux déclarations antérieures.

Les demandeurs reprochent ensuite au directeur d'avoir motivé son refus de procéder à un réexamen au fond de leur situation par la seule considération tirée de la jurisprudence selon laquelle le contribuable ne devait s'imputer qu'à soi-même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une taxation d'office lorsque c'est par la suite de son propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure. Ils estiment que cette jurisprudence ne serait pas applicable à leur cas, alors qu'ils auraient dans le cadre de leur réclamation produit les déclarations de leurs revenus ainsi que les pièces justificatives. Le directeur aurait dès lors commis un excès de pouvoir en limitant unilatéralement « *sur base de considérations strictement personnelles* » ce réexamen à la seule légalité externe de la taxation d'office. Ils ajoutent que la considération du directeur selon laquelle le droit aux voies de recours ne saurait être converti en instance réparatrice de taxations défavorables devrait « *être qualifiée d'appréciation morale, strictement personnelle au directeur, mais en dehors de toute base légale* ». En effet, toute restriction illégale de l'objet du recours hiérarchique auprès du

directeur à la seule légalité externe de la voie d'imposition, conférerait ainsi quant au fond l'autorité de la chose jugée à la taxation d'office dès l'établissement du bulletin par le bureau d'imposition. Tout contrôle du respect des dispositions du paragraphe 217 AO par le directeur serait ainsi rendu impossible et vain, et ce en violation du paragraphe 243 AO imposant au directeur de vérifier la situation de fait.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement fait exposer que les demandeurs n'auraient pas respecté le délai imparti par la loi pour le dépôt de la déclaration d'impôt pour les années litigieuses et qu'ils n'auraient pas non plus disposé d'une prolongation de délai pour la remise de leurs déclarations d'impôt. En outre, ni les rappels leur adressés en automne des années 2003, 2004, 2005, ni la liquidation de diverses astreintes en date des 14 octobre 2005 et 31 mai 2006 n'auraient été suivis d'une quelconque réaction de la part des demandeurs. Il ajoute que la dernière déclaration d'impôt remise par les demandeurs aurait été celle relative à l'année 1995. Ainsi, le bureau d'imposition, après l'envoi répété mais infructueux de nombreux rappels et astreintes, se serait vu régulièrement dans l'obligation de procéder par la voie de la taxation d'office du paragraphe 217 AO à l'égard des demandeurs. D'ailleurs, cette forme d'imposition, sans le moindre effort ou intervention de leur part, semblerait parfaitement convenir aux demandeurs alors que ceux-ci n'auraient jamais réclamé contre les taxations.

En droit, le délégué du gouvernement rappelle qu'aux termes des paragraphes 167 et s. AO, le contribuable aurait l'obligation légale de faire une déclaration d'impôt, de même que le bureau d'imposition serait tenu, conformément aux paragraphes 204 et 205 AO, de procéder à l'examen et au contrôle de la déclaration d'impôt. La procédure d'imposition reposerait ainsi sur les principes de bonne coopération et de confiance réciproque entre le contribuable et le bureau d'imposition. En cas de contestation d'un bulletin d'impôt émis à la suite d'une procédure d'imposition régulière, le paragraphe 228 AO permettrait au contribuable de présenter une réclamation au directeur, lequel, aux termes des paragraphes 243 et 244 AO, serait tenu de procéder au réexamen intégral de la cause, tout en ayant à sa disposition les mêmes moyens et droits que ceux utilisés par le bureau d'imposition lors de la procédure d'imposition. Ainsi, le directeur réexaminerait le dossier sur base des éléments et données dont disposait le bureau d'imposition au moment de son instruction. Le réexamen intégral ne serait dès lors pas à confondre avec une première procédure d'imposition ou un premier examen par le directeur de nouvelles déclarations, demandes ou autres éléments nouvellement présentés par le contribuable, que ce dernier s'est refusé jusqu'alors à fournir au bureau d'imposition. Le représentant étatique soutient qu'une telle première procédure d'imposition, rendue impossible au niveau du bureau d'imposition par le refus de collaboration du contribuable, ne saurait être admise devant le directeur. En effet, la *ratio legis* du paragraphe 243 AO ne serait pas d'offrir à un contribuable négligent et fautif le choix entre l'acceptation et le refus d'une taxation et de lui permettre d'imposer à sa guise sa collaboration au directeur en obligeant ce dernier non pas à un réexamen d'un dossier déjà traité par le bureau d'imposition mais à un premier examen d'une déclaration d'impôt que le contribuable n'a pas voulu présenter au bureau d'imposition. Toute interprétation contraire du paragraphe 243 AO, telle que présentée par les demandeurs, n'aboutirait non seulement à un usage abusif de cette disposition, mais encore à un traitement inégal voire discriminatoire entre un contribuable consciencieux et un contribuable négligent. En outre, le contribuable négligent ne saurait en aucun cas profiter de son comportement fautif pour abuser d'une voie de recours dont il détourne intentionnellement l'objet. Or, tel semblerait être le cas des demandeurs, puisque ceux-ci ont déclaré ne pas vouloir contester le principe de la taxation d'office quant à la forme mais seulement quant au fond.

Le délégué du gouvernement ajoute encore que ce serait à tort que les demandeurs reprocheraient au directeur une violation du paragraphe 258 AO, au motif que le

« *tatsächliches und rechtliches Vorbringen* » des demandeurs aurait été considéré à suffisance de droit, le directeur n'ayant non seulement analysé les arguments présentés par les demandeurs mais qu'il aurait également pris en compte les circonstances de l'espèce dans leur intégralité (« *tatsächliche Verhältnisse* » au sens du paragraphe 243 AO), à savoir leur comportement inexcusable ayant consisté à refuser pendant des années à remettre une déclaration d'impôt au mépris de leurs obligations légales élémentaires, ce comportement étant d'autant plus inexcusable alors que Monsieur ... serait ..., censé connaître et respecter les obligations fiscales à sa charge. Ce serait dès lors à juste titre que le directeur aurait déclaré non fondée la réclamation des demandeurs, en retenant que ceux-ci ne devraient s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation.

En ordre subsidiaire, et pour le cas où le tribunal estimerait que le directeur aurait dû procéder à un premier examen des déclarations d'impôt des demandeurs, le délégué du gouvernement conclut au rejet de la réclamation et au rejet des trois déclarations d'impôt pour être incomplètes et insuffisantes. Dans ce contexte, il fait valoir que si le directeur disposerait en vertu du paragraphe 244 AO des mêmes moyens et droits que ceux dont disposerait le bureau d'imposition, les fonctions du directeur et du bureau d'imposition ainsi que les principes gouvernant les procédures et le régime des preuves ne seraient cependant pas les mêmes. Ainsi, si la déclaration d'impôt présentée au bureau d'imposition bénéficierait en vertu du paragraphe 166 AO d'une présomption de sincérité et d'exactitude, la nature juridique d'une déclaration d'impôt annexée à une réclamation introduite sur base du paragraphe 228 AO devant le directeur serait cependant différente, alors qu'il ne s'agirait que d'un simple état d'avoirs et de dettes du contribuable couché sur le formulaire de la déclaration d'impôt sur le revenu, mais ne bénéficiant pas d'une présomption de sincérité ou d'exactitude. Devant le directeur, la charge de la preuve de sa déclaration d'impôt incomberait partant au contribuable. Or, en l'espèce, les éléments du dossier ne feraient pas ressortir les pièces justificatives à l'appui des recettes et dépenses relatives à l'exercice de la profession d'avocat du demandeur pour les années fiscales en question, les chiffres avancés restant ainsi à l'état de simple allégation. Contrairement à ce qui serait soutenu par les demandeurs, le directeur n'aurait pas disposé de tous les éléments nécessaires, alors que le dossier présenté par les demandeurs n'aurait contenu ni la comptabilité ni le détail ni la preuve des recettes et dépenses du demandeur.

En ordre plus subsidiaire, le délégué du gouvernement conclut encore à la régularité de la taxation des revenus des demandeurs, telle qu'opérée par le bureau d'imposition, au motif que les conditions du paragraphe 217 AO auraient été remplies en l'espèce. Ainsi, face à des contribuables ayant refusé toute collaboration pendant des années, le bureau d'imposition se serait trouvé dans l'impossibilité définitive de déterminer les bases d'imposition litigieuses et aurait été dans l'obligation de procéder à la taxation des revenus des demandeurs et ce par voie de généralisation. Les calculs retenus auraient été établis d'une façon aussi objective que possible sur base de données existantes et de présomptions de probabilité. Ce serait partant à tort que les demandeurs reprocheraient au bureau d'imposition d'avoir procédé d'une manière « *hautement arbitraire* » et d'avoir utilisé des facteurs de multiplication ayant engendré des hausses de revenus tout à fait invraisemblables. Il explique qu'en l'absence d'une déclaration d'impôt depuis plus de dix ans, le bureau d'imposition aurait totalement ignoré les revenus réalisés par le demandeur en sa qualité Il aurait ainsi ignoré si le demandeur n'avait qu'une ... modeste ou s'il s'agissait au contraire d'un avocat bien établi dont la clientèle et les affaires évoluaient en ordre croissant et en fonction de son ancienneté de plus de vingt ans. Comparé à des confrères de sa promotion et spécialisés dans le même domaine et menant le même train de vie, la deuxième hypothèse se serait clairement imposée comme la plus proche de la réalité. Le fait que le demandeur aurait ouvert son propre cabinet après avoir quitté l'association ... dont il faisait partie jusqu'alors démontrerait que ses affaires marcheraient correctement et

rapporteraient davantage de ce qui a été déclaré au directeur, étant relevé qu'à côté du contentieux, le demandeur s'adonnerait également à l'activité lucrative de domiciliation de sociétés. En guise de conclusion, le délégué du gouvernement estime que les résultats de la taxation seraient probables et approximatifs, de sorte que les demandeurs seraient à débouter de leur recours.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs contestent la version des faits, telle que présentée par le délégué du gouvernement dans son mémoire en réponse. Ils sollicitent ainsi le rejet des développements du délégué du gouvernement se rapportant aux exercices 1996 à 2001, au motif que celui-ci, en violation du principe du contradictoire, se serait basé sur des dossiers fiscaux sans procéder au préalable à la communication respectivement au dépôt au greffe des pièces dont il ferait mention dans son mémoire. En ordre subsidiaire, les demandeurs font valoir que l'administration fiscale resterait en défaut, depuis plus de cinq années, de répondre à leurs réclamations formulées à l'encontre des taxations des exercices 1998 à 2001. S'ils admettent n'avoir pas respecté le délai légal pour la remise de leurs déclarations fiscales, ils donnent à considérer que la décision de l'administration quant à leurs réclamations antérieures leur aurait été bien utile pour l'établissement des déclarations postérieures. En outre, l'existence de réclamations à l'encontre des bulletins d'impôt des années 1998 à 2001 démontrerait que l'affirmation du délégué du gouvernement selon laquelle leur dernière déclaration d'impôt remonterait à plus de douze ans est purement gratuite et ne tient pas compte de la situation fiscale réelle, alors que pour les exercices 1998 à 2001, ce serait le contribuable qui attendrait l'action de l'administration fiscale et non l'inverse. Or, l'administration fiscale aurait préféré traiter les impositions et les réclamations contre les taxations des années 2002 à 2004 au lieu d'évacuer les réclamations relatives aux exercices 1998 à 2001. Les demandeurs précisent ensuite que d'autres causes objectives auraient également contribué au retard dans la remise des déclarations 1996 à 2002, et notamment le fait que le demandeur aurait fait partie d'une association d'avocats et qu'il aurait ainsi été tributaire de l'établissement et de l'imposition de ladite association. Ils soutiennent en outre que le bureau d'imposition aurait au moment des taxations des années 2002 à 2004 disposé des références quant à leurs revenus pour l'intégralité des exercices antérieurs.

Quant aux exercices 2002 à 2004, les demandeurs précisent que leurs réclamations auraient été étayées par des pièces justificatives et par une comptabilité précise et certifiée exacte des revenus de Monsieur ..., tout en joignant à leur mémoire le détail des frais et rentrées suivant le modèle comptable requis par l'administration.

En droit, les demandeurs insistent encore sur ce que la taxation d'office ne constituerait pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, la seule sanction civile légale, outre les astreintes liquidées, ne pourrait dès lors consister, conformément au paragraphe 168 (2) AO, qu'en une augmentation de la charge fiscale effectivement due de 10 % par rapport aux revenus réels des demandeurs.

Ils soutiennent ensuite que l'interprétation donnée par le délégué du gouvernement de l'obligation du directeur d'instruire le dossier reviendrait à réduire celle-ci au seul contrôle de la légalité externe de l'acte d'imposition, entraînant une mise à l'écart par le directeur de tous les documents nouveaux remis à l'administration après la taxation d'office, rendant ainsi toute réclamation à l'encontre d'une taxation d'office pour défaut de remise de la déclaration d'impôt sans objet quant au fond, ce qui serait contraire au paragraphe 243 AO. Les demandeurs ajoutent que le paragraphe 243 AO ne distinguerait pas selon la nature de l'imposition faisant l'objet de la réclamation et qu'il s'appliquerait ainsi également aux réclamations dirigées contre un bulletin d'impôt émis à la suite d'une taxation d'office fautive de déclaration d'impôt. Ils insistent encore sur l'effet dévolutif de la réclamation et font valoir

que la thèse défendue par le délégué du gouvernement d'une obligation d'instruire limitée au niveau du directeur serait contredite par le paragraphe 85 AO.

Les demandeurs contestent en outre l'argument du délégué du gouvernement tiré d'un traitement inégal, voire discriminatoire des contribuables, en soutenant au contraire que les contribuables qui réclameraient contre une taxation d'office n'auraient aucun avantage par rapport aux contribuables qui auraient déposé leur déclaration fiscale en temps utile, alors qu'ils perdraient ainsi un degré d'instruction autonome de leur dossier fiscal. Ils critiquent ensuite le représentant étatique en ce qu'il leur reprocherait d'encombrer inutilement le service contentieux du directeur avec leur réclamation, dans la mesure où un tel argument violerait gravement le principe de l'égalité de tous devant la loi, alors que, par leur réclamation, ils ne feraient qu'exercer leur droit.

Quant au reproche du délégué du gouvernement à leur adresse de n'avoir soumis au directeur que des déclarations incomplètes et insuffisantes au niveau des preuves, les demandeurs font valoir que non seulement les critiques du représentant étatique à cet égard seraient trop générales pour leur permettre de pouvoir prendre position, mais également que les revenus déclarés au directeur auraient été documentés par des pièces justificatives objectives et que le directeur aurait à tout moment pu leur réclamer des informations respectivement des pièces supplémentaires.

Les demandeurs soutiennent ensuite que le délégué du gouvernement aurait omis de préciser les présomptions de probabilité et les indices invoqués par le bureau d'imposition pour procéder à l'évaluation des revenus pour les trois années en question. Par ailleurs, le dossier fiscal déposé au greffe du tribunal administratif ne contiendrait aucune indication permettant de justifier par rapport à la taxation de l'exercice de l'année de référence 2001, l'application par le bureau d'imposition d'un facteur de multiplication de 3 à 4. Il y aurait partant lieu de retenir que le choix des facteurs de multiplication serait intervenu de manière arbitraire empêchant tant le directeur que le tribunal de vérifier son caractère probable, de sorte que cette évaluation non motivée du directeur devrait être réformée. Dans ce contexte, ils critiquent encore le délégué du gouvernement de vouloir justifier l'évaluation faite par le bureau d'imposition par des données qui n'auraient été portées à la connaissance de l'administration que dans le cadre de la réclamation introduite devant le directeur, soit après l'émission des bulletins d'impôt litigieux. En conclusion, ils affirment que l'évaluation des revenus par le bureau d'imposition par l'application, en dehors de tout indice documenté par le dossier fiscal, d'un facteur de multiplication par 3 ou 4, aurait été entreprise en dehors de toute probabilité et dépasserait toute marge d'incertitude légitime.

Dans son mémoire en duplique, le délégué du gouvernement précise, en se basant sur les pièces annexées audit mémoire, que la dernière déclaration d'impôt régulière des demandeurs remonterait bien à l'année 1995 et qu'ils auraient dû être taxés de 1996 à 2004. Il ajoute que les données relatives aux années 1996 à 2001 seraient utiles et nécessaires pour les besoins de la présente cause dans la mesure où elles ne démontreraient non seulement la méconnaissance systématique des demandeurs de leurs obligations fiscales élémentaires, mais encore l'impossibilité chronique du bureau d'imposition d'obtenir la moindre déclaration personnelle du demandeur quant aux revenus réalisés. Il donne également à considérer que le fait d'introduire une réclamation contre un bulletin d'impôt ne dispenserait pas le contribuable de remettre la déclaration d'impôt pour l'année suivante et que le dépôt de la déclaration d'impôt des demandeurs n'aurait nullement été tributaire de la déclaration pour l'établissement en commun des revenus de ... dont le demandeur était un associé.

Le délégué du gouvernement soutient ensuite que ce serait à tort que les demandeurs estimerait que l'introduction d'une réclamation avec remise d'une déclaration d'impôt devant le directeur aurait la même valeur juridique qu'une déclaration d'impôt au sens du paragraphe 166 AO qui aurait été déposée tardivement ce qui justifierait, d'après eux, comme seule sanction l'application d'un supplément d'impôt au sens du paragraphe 168 (2) AO.

De même, ce serait à tort que les demandeurs reprocheraient au directeur de ne pas avoir instruit au fond leurs réclamations introduites contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002 à 2004. Il précise que la référence faite par les demandeurs au paragraphe 85 AO serait erronée en l'espèce, étant donné que leurs réclamations auraient été analysées en temps utile et que la décision du directeur ne constituerait que l'application d'une jurisprudence constante du Conseil d'Etat et du tribunal administratif. Quant à l'affirmation des demandeurs quant aux éléments disponibles pour la fixation de leurs revenus, le représentant étatique fait valoir que la présentation pour la première fois devant le tribunal administratif des journaux comptables des années 2002 à 2004 démontrerait à suffisance que les réclamations introduites devant le directeur auraient été incomplètes et insuffisantes. En outre ces journaux comptables ne feraient état que du détail des divers chiffres avancés dans les réclamations et ne constitueraient qu'un simple état des avoirs et dettes des contribuables qui ne serait pas autrement prouvé. Enfin, il entend réfuter toute critique d'une évaluation arbitraire et manifestement surfaite des revenus de Monsieur ..., en exposant que le choix d'un facteur multiplicateur serait tout à fait justifié dans le cas de la détermination des revenus du demandeur pour les années 2002 à 2004 au motif qu'il aurait été constaté dans la pratique que de façon générale, les revenus de beaucoup de professions libérales dont les évolueraient progressivement en fonction d'un pourcentage croissant et qu'il ne serait pas rare de constater la duplication de ces revenus d'une année à l'autre.

Dans leur mémoire complémentaire, les demandeurs sollicitent le rejet des pièces déposées par le délégué du gouvernement au greffe le 2 avril 2008, au motif que le principe d'annualité de l'impôt s'opposerait à la prise en considération de ces pièces, alors que celles-ci seraient relatives aux années d'imposition 1996 à 2001 et partant étrangères au présent recours. Ils soutiennent ensuite que toute pièce et toute considération morale et subjective étrangères à la détermination objective de l'assiette imposable pour les exercices 2002 à 2004 seraient également à écarter des débats. Ils soulignent encore que le bureau d'imposition aurait en l'espèce procédé à la taxation d'office de leurs revenus pour les trois exercices en question sans préciser la manière selon laquelle il aurait évalué les revenus, pour soutenir ensuite qu'un tel défaut de motivation devrait entraîner l'annulation des bulletins litigieux. Dans ce même contexte, ils reprochent au directeur de ne pas avoir sanctionné cette absence de motivation et sollicitent le rejet de la motivation complémentaire fournie par le délégué du gouvernement comme tardive. En estimant que les sanctions fiscales seraient à assimiler aux sanctions pénales, les demandeurs invoquent encore le principe de la légalité des peines. Ils soulignent qu'il n'existerait qu'une seule sanction fiscale légale consistant en une pénalité de 10% de l'impôt normalement dû en cas de non remise ou remise tardive de la déclaration d'impôt. Or, le directeur, en refusant de prendre en considération tous les éléments de fait à sa disposition, non seulement limiterait voire écarterait l'effet dévolutif de leur réclamation, ce qui serait contraire au paragraphe 85 AO, mais en plus, il leur imposerait une surcharge fiscale équivalent à une sanction non prévue par la loi. Ils contestent finalement que leur réclamation aurait été incomplète et insuffisante.

Il appartient de prime abord au tribunal d'analyser le moyen soulevé par les demandeurs dans leur mémoire complémentaire, par lequel ils sollicitent le rejet des pièces déposées par le délégué du gouvernement en annexe à son mémoire en duplique en date du 2 avril 2008.

D'après l'article 8 (6) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives « *toute pièce versée après que le juge-rapporteur a commencé son rapport en audience publique est écartée des débats, sauf si le dépôt en est ordonné par le tribunal* ».

Comme en l'espèce lesdites pièces ont été versées avant le rapport du juge-rapporteur et comme la loi du 21 juin 1999, précitée, ne règle pas expressément le sort des pièces déposées postérieurement au dépôt du recours introductif et des mémoires subséquents auxquels elles se réfèrent, il échet de retenir qu'à partir du moment où des pièces versées avant le rapport à l'audience ont pu être librement discutées entre les parties et que le dépôt de ces pièces supplémentaires ne porte pas atteinte aux droits de la défense, elles ne sont pas à écarter des débats.

Or, en l'espèce, le délégué du gouvernement a déposé au greffe du tribunal administratif ensemble avec son mémoire en duplique en date du 2 avril 2008 des extraits des taxations d'office des revenus des demandeurs pour les années 1996 à 2001 à défaut de déclaration d'impôt pour les années afférentes, à l'appui de son argumentation consistant à soutenir que les demandeurs n'avaient pas soumis une déclaration d'impôt pour les exercices précédant ceux actuellement litigieux. Or, dans la mesure où les demandeurs ont été autorisés par le tribunal à prendre position par rapport à ces pièces dans un mémoire complémentaire, le tribunal arrive à la conclusion que les droits de la défense des demandeurs n'ont pas été violés par le dépôt de ces pièces supplémentaires, de sorte qu'il n'y a pas lieu de faire droit à la demande tendant à voir écarter ces pièces des débats.

Quant au bien-fondé de la décision directoriale sous analyse, le paragraphe 217 AO dispose que :

« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschliesslich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt (cf. trib. adm. 26 avril 1991, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 340 et autres références y citées). Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération (cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 341 et autres références y citées). La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à

disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 344).

Il est constant en cause, tel que le relate la décision directoriale déferée du 5 décembre 2007, que les demandeurs, malgré les maints rappels et les liquidations d'astreinte, n'ont pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les déclarations d'impôt concernées des années 2002 à 2004. Il n'est pas non plus contesté que ce n'est que dans le cadre de leur réclamation dirigée contre les bulletins d'impôt établis par la voie de la taxation d'office que les demandeurs ont soumis au directeur les déclarations d'impôt des années concernées, ainsi que les pièces justificatives afférentes.

Au vu de ces éléments, le tribunal est amené à constater que c'est à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'imposition était tenu, conformément aux termes du paragraphe 217 AO, de recourir à la voie de la taxation d'office pour fixer les bases d'imposition. Il convient de relever dans ce contexte que le principe du recours à la procédure de la taxation d'office n'est pas remis en question par les demandeurs en l'espèce, mais ils reprochent au directeur de ne pas avoir pris en considération l'ensemble des éléments lui remis dans le cadre de leur réclamation et plus particulièrement ceux contenus dans leurs déclarations d'impôt annexées à ladite réclamation.

En ce qui concerne la mission du directeur, le paragraphe 228 AO dispose qu'une réclamation contre un bulletin doit « *être introduite devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué* ».

Le paragraphe 243 (1) AO prévoit que « *Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* ». Il résulte de cette disposition que le directeur est tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation. En d'autres termes, le directeur saisi d'une réclamation procède d'office à un réexamen intégral de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition. A cette fin, le paragraphe 244 AO confère au directeur les mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition.

Il résulte encore de ces dispositions légales que le directeur, en sa qualité d'instance compétente pour statuer sur le bien-fondé d'une réclamation contre un bulletin d'impôt, est appelé à clarifier la situation de fait à la base de la réclamation et à obtenir à cette fin de la part du contribuable réclamant ou, le cas échéant, de tierces personnes les informations complémentaires de nature à lui permettre de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition sujette à critique.

Dès lors, le directeur, en procédant à un réexamen intégral de la situation du contribuable est ainsi tenu de prendre en considération tous les éléments de fait lui soumis, y compris les éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui n'ont été présentés que durant l'instance de réclamation. Il appartient dès lors au directeur de vérifier notamment si les bases imposables fixées par la voie de la taxation d'office se rapprochent autant que possible de la réalité économique et si la marge de sécurité fixée par le bureau d'imposition a été établie avec mesure et modération.

En l'espèce, c'est partant à tort que le directeur, saisi d'une réclamation dirigée contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 2002 à 2004, s'est contenté de vérifier le principe du recours à la taxation d'office, sans procéder à un examen au fond de la situation

des demandeurs alors que cette démarche rentre directement dans la mission qui lui a été assignée par les dispositions légales prévues. En effet, le directeur a refusé de prendre en compte tant les déclarations d'impôt concernant les années fiscales litigieuses et annexées par les demandeurs à leur réclamation que les pièces justificatives afférentes. S'il est certes vrai, que la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité régulière en la forme édictée par le paragraphe 208 (1) AO ne saurait être invoquée qu'au bénéfice d'une comptabilité remise à l'appui d'une déclaration d'impôt devant le bureau d'imposition, mais non pas en faveur d'une comptabilité soumise dans le cadre d'une réclamation, laquelle ne constitue qu'un simple moyen de preuve ne bénéficiant d'aucune présomption de véracité, il n'en demeure pas moins que le directeur aurait dû, conformément à sa mission, procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation et vérifier la conformité à la réalité tant de la taxation d'office opérée par le bureau d'imposition que des données soumises par les demandeurs à l'appui de leur réclamation.

En omettant de procéder à un examen au fond de la situation des demandeurs et de tenir compte des éléments factuels à sa disposition, le directeur ne s'est pas conformé aux prescriptions du paragraphe 243 AO, de sorte que la décision directoriale déférée encourt l'annulation pour violation de la loi, sans qu'il y ait lieu d'analyser les autres moyens et demandes développés par les demandeurs, cet examen devenant surabondant.

Au vu de l'issue du litige et afin de maintenir dans le chef des demandeurs la possibilité de voir toiser leur réclamation à un niveau non contentieux, il y a lieu, dans le cadre du recours en réformation sous examen, de prononcer l'annulation de la décision directoriale litigieuse et de renvoyer le dossier en prosécution de cause devant le directeur.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme dans la mesure où il est introduit contre la décision directoriale du 5 décembre 2007 ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision n° C 13469 du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 décembre 2007 et renvoie le dossier en prosécution de cause devant ledit directeur ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

déclare les recours dirigés contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2002 à 2004 irrecevables ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

Martine Gillardin, premier juge,
Françoise Eberhard, juge,

Lexie Breuskin, juge,

et lu à l'audience publique du 10 septembre 2008 par le premier juge, en présence du greffier de la Cour administrative Anne-Marie Wiltzius, greffier assumé.

s.Wiltzius

s.Gillardin